

# **LEGISLACIÓN ORIGINARIA Y DERIVADA SOBRE LA ARMONIZACIÓN FISCAL DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA**

ANDRÉS FERNÁNDEZ MÉNDEZ  
Departamento de Economía Aplicada  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad de Santiago de Compostela

*Recibido:* 25 junio 2001

*Aceptado:* 17 junio 2002

## **1. INTRODUCCIÓN**

En este documento tratamos de analizar las distintas normas del Derecho Comunitario relativas al proceso de la armonización fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. Para ello debemos consultar dos fuentes del Derecho Comunitario: el Derecho Originario y el Derecho Derivado. El período analizado es el comprendido entre la firma del Tratado de Roma (1957) y la actualidad.

## **2. DERECHO ORIGINARIO Y DERECHO DERIVADO**

Al hablar de Derecho Comunitario tenemos que recordar la diferencia existente entre el Derecho Originario y el Derecho Derivado. El Derecho Originario abarca los tratados consultivos de las comunidades europeas más las normas convencionales que puedan haberlo modificado (por ejemplo: el Acta única o el Tratado de Maastricht).

El Derecho Comunitario Originario integra normas jurídicas internacionales de naturaleza material y formal, a las que se les atribuye una dimensión “constitucional” por establecer los principios, determinar las competencias, construir el sistema institucional y distribuir poderes y funciones, sin que por ello se vea privado de entrar en regulaciones mucho más específicas que podían haberse efectuado mediante el Derecho Derivado. Correlativamente, al Derecho Comunitario Originario se le garantiza su preeminencia sobre cualquier otra norma.

El Derecho Comunitario Derivado abarca, por exclusión, todas las normas comunitarias distintas de los aludidos tratados y que tienen su fundamento, su alcance y sus límites previstos en ellas mismas.

Analizando los orígenes de la armonización de la imposición directa en el Derecho Comunitario, nos encontramos con que tiene su origen en el Tratado de Roma. Este tratado considera como uno de sus objetivos fundamentales la libre circula-

ción de personas, servicios y capitales dentro de las fronteras de los países integrados en la Comunidad. En el artículo 67 del Tratado se establece como objetivo la eliminación progresiva de las restricciones que pesan sobre los movimientos de capital dentro de las fronteras comunitarias y de las discriminaciones relacionadas con la nacionalidad o con la residencia de los inversores, o con el lugar en el que se realicen las inversiones.

En las “disposiciones finales” del Tratado se hace referencia de forma residual a los impuestos directos, a los que se alude en el artículo 98 por exclusión de los indirectos. Más explícito es el artículo 100, que considera necesaria la aproximación de la legislación que afecta al libre establecimiento o al funcionamiento del mercado común, lo que cabe interpretar como un reconocimiento de la necesidad de armonizar la imposición directa. En la misma línea incide el artículo 101 refiriéndose a la aproximación de la legislación que distorsione la competencia.

En un ámbito distinto, el artículo 220 requiere de los Estados miembros el establecimiento de negociaciones para evitar la doble imposición de residentes y empresas, mientras que el 221 lo hace para la concesión de igual trato a los residentes en la Comunidad en lo referente a la participación en el capital de empresas de cada país.

Tratando de encontrar explicaciones razonables para el evidente retraso en el proceso de armonización de los impuestos directos, junto con las razones económicas que avalaban la prioridad de la imposición directa pueden encontrarse motivaciones políticas y socioeconómicas. Por un lado, la resistencia de los Estados miembros a ceder parte de su soberanía tributaria que implica todo proceso de armonización; por otro lado, la variación en el reparto de la carga tributaria entre capital y trabajo, con las consecuencias que de ella se derivan. En el mismo sentido, a lo largo de las últimas décadas se ha reforzado notablemente el papel de los impuestos directos como principal instrumento de política coyuntural en manos de los Estados, lo que ha provocado una importante ralentización en el proceso de armonización de la imposición directa.

En definitiva, todas las causas apuntadas han conducido a que, en materia de armonización directa, el Derecho Comunitario se defina como Derecho Propuesto y no como Derecho Derivado.

### 3. PRINCIPALES NORMAS DE DERECHO DERIVADO

En lo referente al Derecho Derivado, en materia de armonización de la imposición empresarial directa, éste se puede clasificar en cinco grupos temáticos recogidos a continuación.

♦ *Política empresarial comunitaria: mejora del entorno empresarial y apoyo a la empresa, particularmente a las pymes:*

- a) Decisión del Consejo, de 14 de junio de 1993, relativa a un programa plurianual de acciones comunitarias para reforzar los ejes prioritarios y para garantizar la

continuidad y la consolidación de la política empresarial en la Comunidad, en particular a favor de las pequeñas y medianas empresas (pymes).

- b) Recomendación de la Comisión, de 25 de mayo de 1994, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.

♦ *Política empresarial comunitaria: fomento de la actividad transfronteriza de las empresas en el seno de la UE:*

- a) Operaciones de concentración de empresas y de reestructuración de sus actividades:

- Directiva del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estado miembros.
- Propuesta de Directiva, de 26 de julio de 1993, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

- b) Empresas asociadas:

- Directiva, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.
- Propuesta de Directiva del Consejo, de 26 de julio de 1993, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a las filiales de Estados miembros diferentes.
- Convenio, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.
- Propuesta de Directiva del Consejo, de 24 de enero de 1991, relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y sus filiales situados en otros Estados miembros.
- Propuesta modificada de Directiva del Consejo, de 10 de junio de 1993, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y a los cánones efectuados entre sociedades matrices y sus filiales de Estados miembros diferentes.
- Propuesta de Directiva del Consejo, de 4 de marzo de 1998, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y a los cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

♦ *Aproximación de las normas nacionales del Impuesto de Sociedades:*

- Propuesta de Directiva del Consejo, de 11 de septiembre de 1984, relativa a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros sobre el régimen fiscal de compensación de pérdidas de las empresas.
- Anteproyecto de Propuesta de Directiva, de marzo de 1998, sobre la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imponible de las empresas.

♦ *Cooperación en materia de gestión tributaria:*

- Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos.
- Propuesta de Directiva del Consejo, de 10 de febrero de 1989, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mútua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Directiva del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales.
- Propuesta de Decisión, de 3 de diciembre de 1981, por la que se establece un procedimiento de información y de consulta previa en materia tributaria.

♦ *Otras medidas en ámbitos externos al tributario: derecho de sociedades:*

- 3ª. Directiva, de 9 de octubre de 1978, relativa a la fusión entre sociedades anónimas.
- 4ª. Directiva, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de las sociedades.
- 6ª. Directiva, de 17 de diciembre de 1982, sobre acuerdos de disolución, escisión o división de sociedades anónimas.
- Reglamento, de 25 de julio de 1985, sobre la Agrupación Europea de Interés Económico.
- Propuesta de reglamento, de 30 de junio de 1970, referente al Estatuto de la Sociedad Europea.

El primer grupo recoge una serie de medidas que tratan de mejorar el ámbito en el que se mueven las empresas de la UE en general y las pymes en particular.

En cuanto al régimen fiscal de las pymes, el problema tratado por la Comisión es el de la fiscalidad de las empresas individuales y las sociedades personalistas. Estas empresas están sujetas, por lo general, al Impuesto sobre la Renta. La progresividad de este impuesto es tal que los tipos marginales suelen ser superiores al tipo del Impuesto sobre Sociedades. Se genera así una distorsión en la competencia de las empresas que recibirán un trato fiscal diferente según su forma jurídica. Para resolver este problema, la Comisión no propone una medida concreta, pero sí apunta dos que en alguna medida han sido ya aplicadas por algunos países comunitarios: el derecho de estas empresas a optar por el Impuesto sobre Sociedades o por la limitación de la carga fiscal aplicable a los beneficios reinvertidos a un tipo comparable al del Impuesto sobre Sociedades.

El segundo grupo hace referencia a las normas aprobadas con relación a la eliminación de aquellas trabas fiscales que se oponen al desarrollo de la actividad transfronteriza de las empresas. Algunas de estas deficiencias han sido corregidas a través de convenios bilaterales de doble imposición firmados por los países de la UE, pero no han aportado una solución definitiva debido a la diversidad de sus

contenidos y a que no abarcan la totalidad de las relaciones bilaterales entre Estados miembros.

La Directiva, de 23 de julio de 1990 regula el régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, para no desalentar este tipo de operaciones y fomentar la constitución de sociedades transnacionales, extendiendo beneficios fiscales a tales operaciones.

En realidad se ha constatado la existencia de una serie de disposiciones fiscales que pueden desincentivar las actividades en el seno de las empresas asociadas. Podemos destacar entre ellas las siguientes:

- a) La aplicación de retenciones en origen a los dividendos distribuidos por la filial de un Estado miembro a su sociedad matriz en otro Estado miembro.
- b) La doble imposición del beneficio obtenido por una filial, ya gravado por el impuesto, cuando es distribuido a la matriz situada en otro Estado miembro.
- c) La doble imposición derivada de reajustes efectuados por los Estados miembros en los precios de transferencia, de acuerdo con normas y procedimientos diferentes.
- d) La ausencia de disposiciones nacionales que permiten a una empresa efectuar una compensación entre los beneficios y las pérdidas de sus establecimientos permanentes o de sus filiales en el extranjero.
- e) La aplicación de retenciones en origen a los intereses o cánones de sociedades matrices situadas en Estados miembros diferentes.

La Directiva de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y a sus filiales de Estados miembros diferentes, propone que, para evitar la doble imposición de los beneficios distribuidos por la filial a favor de la matriz, el Estado de la sociedad matriz tiene dos opciones: no gravar estos beneficios o gravarlos pero permitiendo a la vez una deducción en la cuota del impuesto pagado por la filial en relación con esos beneficios, así como la deducción de la retención en el origen permitida por el Estado de residencia de la filial (de acuerdo con algunas excepciones), siempre dentro de los límites del impuesto nacional correspondiente.

Otro de los problemas que desincentivan la asociación de empresas en el plano comunitario es la doble imposición derivada de los ajustes efectuados por los Estados miembros en los precios de transferencia. Esta doble imposición se produce en las relaciones entre empresas asociadas en las que sus transacciones se realizan a precios distintos a los del mercado. Las administraciones fiscales pueden corregir estos precios si consideran que no se corresponden con los que se fijarían entre empresas independientes en condiciones competitivas. Cuando el aumento de un precio, considerado demasiado bajo por la administración fiscal de un Estado, no se ve acompañado de una disminución equivalente en la base imponible en el otro Estado, se produce un fenómeno de doble imposición que distorsiona la libre competencia y los movimientos de capitales intracomunitarios.

Para corregir la distorsión derivada del hecho de que una empresa no pueda compensar beneficios y pérdidas de sus establecimientos permanentes o de sus filiales en el extranjero, la propuesta de 24 de enero de 1991 establece un régimen fiscal común que se basa en las siguientes disposiciones:

- a) La asunción de las pérdidas de los establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro podrá efectuarse según la elección del Estado miembro donde radica la sede principal por el método de imputación o por el de deducción de las pérdidas con posterior incorporación.
- b) El método de imputación consiste en incluir en la base imponible de la empresa los resultados, positivos o negativos, de todos sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro y deducir en la cuota el impuesto pagado por éstos.
- c) Los resultados del establecimiento permanente o filial se determinarán de acuerdo con las normas del derecho del Estado miembro en que radican.
- d) Esta normativa podrá extenderse a terceros países, siempre que no sea en condiciones más favorables que las que se les apliquen a los establecimientos permanentes y a las filiales situados en los demás Estados miembros.

El 24 de enero de 1991 también fue publicada una directiva en la que se regulaba el régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones. Esta propuesta ha sido modificada por otra de la Comisión con fecha 10 de junio de 1993. Su objetivo es la corrección de los obstáculos que dificultan el pago de derechos y de intereses dentro de los grupos de sociedades. Mientras que dentro de un Estado estos pagos se efectúan sin retención alguna, en la mayoría de las relaciones internacionales se someten a una retención con tipos muy variados.

En cuanto al tercer grupo, cabe señalar que el objetivo de realización del mercado interior exige eliminar las divergencias en las condiciones fiscales que tienen una incidencia sensible en las decisiones de inversión y en la competencia de las empresas. El Impuesto sobre Sociedades es, sin duda, una figura impositiva que puede distorsionar las decisiones de localización, volumen, naturaleza y financiación de la inversión. Además, la importancia de estas distorsiones puede ser diversa entre los distintos Estados miembros, dando lugar a divergencias en la carga fiscal por este impuesto, que pueden falsear la competencia entre las empresas europeas.

En lo referente al cuarto grupo, debemos decir que la armonización legislativa del Impuesto sobre Sociedades en los países de la UE podría resultar inoperante si no estuviese acompañada de una cooperación en materia de gestión tributaria que impidiese la evasión y el fraude fiscales. Por ello, entre las preocupaciones constantes de la Comisión se encuentran los fenómenos de evasión y de fraude fiscal que se producen en el plano internacional, haciendo que ésta sea una de las áreas fiscales en la que aparecen publicados una mayor cantidad de trabajos.

El último grupo recoge medidas no tributarias. Señalaremos que en el campo del derecho de sociedades se ha elaborado un conjunto de normas que, en la medida en que suponen una armonización de las estructuras jurídicas de las sociedades,

y aunque no pertenezcan al ámbito fiscal, pueden tener una considerable influencia en el Impuesto sobre Sociedades. Entre ellas destacan:

- La 3ª Directiva, de 9 de octubre de 1978, sobre fusión de sociedades.
- La 4ª Directiva, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.
- La 6ª Directiva, de 17 de diciembre de 1982, sobre acuerdos de disolución, escisión o división de sociedades.
- El Reglamento, de 25 de julio de 1985, sobre la Agrupación Europea de Interés Económico.
- La Propuesta de Reglamento, de 30 de junio de 1970, referente al Estatuto de la Sociedad Europea.

A modo de resumen debemos reseñar que el enfoque común en el que se fundamentan las medidas legislativas se basa en los siguientes principios:

- 1) Aceptar la posibilidad de competencia fiscal en aquellas situaciones en que no resulte lesiva.
- 2) Eliminación de la competencia sector por sector, sólo donde sea perjudicial.
- 3) Respetar las preferencias nacionales, dando prioridad a la vía de la coordinación.

Las propuestas concretas se limitan sobre todo al campo de la tributación internacional de pagos de intereses y cánones y al fomento de la cooperación y asistencia mutua entre autoridades fiscales.

#### **4. CONCLUSIONES**

A modo de conclusión debemos decir que, después del análisis de la legislación comunitaria, prácticamente no se ha dictado ninguna directiva referida expresamente a la normativa de las grandes figuras de la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), salvo las referidas a unos aspectos muy particulares del Impuesto sobre Sociedades como son los relativos a las fusiones, escisiones o reparto de dividendos entre matrices y filiales, el código de conducta que pretende eliminar la competencia fiscal desleal entre empresas, etc. Por lo tanto, debería existir una mayor coordinación entre los estudios teóricos (realizados por distintos grupos de expertos por encargo de la Comisión Europea) de la armonización fiscal directa en el seno de la UE y las medidas legislativas adoptadas por las diversas instituciones comunitarias.

## BIBLIOGRAFÍA

- CALLE SÁIZ, R. (1990): *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Madrid: AC.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1980): "Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community", *Bulletin of the EEC*, (supl. 1).
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1998): *Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema de recursos propios*.
- COM (89) 60 FINAL, 8 de febrero de 1989.
- CORONA, J.F. (1989): *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*. Barcelona: Ariel.
- HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. (2000): "El Derecho fiscal comunitario", en: *Derecho Comunitario Material*. Madrid: McGraw-Hill.
- VILLAR EZCURRA, M. (1997): "Integración económica y fiscalidad", *Comunidad Europea Aranzadi*, núm. 12, pp. 37-49.